

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 24391C

Inscrit le 20 mai 2008

Audience publique du 18 décembre 2008

Appel formé par les époux ... et ... -..., ...

contre

**un jugement du tribunal administratif du 10 avril 2008 (n° 23192 du rôle)
dans un litige l'opposant au directeur de l'administration des Contributions
directes
en matière d'impôts**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 24391C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 20 mai 2008 par Maître ... SCHANK, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur, restaurateur, et de son épouse, Madame, institutrice, demeurant tous les deux à L-..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 10 avril 2008, par lequel ledit tribunal s'est déclaré compétent pour connaître de leur recours en réformation dirigé contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 1986 à 1992 et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les mêmes années, respectivement les décomptes à la suite desdits bulletins émis le 16 mars 2000, mais a déclaré ce même recours irrecevable, tout en déclarant irrecevable le recours subsidiaire en annulation, tout en rejetant leur demande en allocation d'une indemnité de procédure et en les condamnant aux frais ;

Vu le mémoire en réponse de Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS déposé au greffe de la Cour administrative le 17 juin 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 12 septembre 2008 par Maître ... SCHANK pour compte des époux ...-... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Vincent ISITMEZ, en remplacement de Maître ... SCHANK, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 30 octobre 2008.

Ayant été saisi par Monsieur ... d'un recours contentieux contre une décision du directeur de l'administration des Contributions Directes, dénommé ci-après « le directeur », du 30 décembre 1998 ayant rejeté sa réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1986 à 1992 incluse, le tribunal administratif, par jugement du 8 décembre 1999, réforma cette décision directoriale en ce qu'elle avait confirmé le rejet par le bureau d'imposition compétent des comptes annuels des années d'imposition en question du chef des bénéfices commerciaux et le recours à une taxation desdits bénéfices commerciaux pour les années 1986 à 1992 incluse. Ainsi, le tribunal retint que c'était à tort que la décision directoriale déférée avait rejeté - par confirmation - la comptabilité du demandeur comme irrégulière et procéda à la taxation du bénéfice commercial du demandeur pour les années 1986 à 1992 incluse, tout en renvoyant l'affaire devant le directeur aux fins d'exécution.

Suite à ce jugement non appelé du 8 décembre 1999, le bureau d'imposition Grevenmacher émit le 16 mars 2000 de nouveaux bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1986 à 1992 incluse et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les mêmes années. Sur base de ces bulletins, le bureau de Luxembourg du service de recette de l'administration des Contributions directes retint, à travers deux décomptes datés au 16 mars 2000, en faveur de Monsieur ... et de son épouse, Madame, un solde à rembourser de 2.004.964 LUF.

Estimant avoir droit également au remboursement du trop-perçu d'intérêts, les époux ...-... introduisirent une demande en remise gracieuse devant le directeur en date du 25 octobre 2000.

Cette demande étant restée sans réponse de la part du directeur, les consorts ...-... introduisirent un recours en réformation, sinon en annulation devant le tribunal administratif en date du 9 juin 2004 contre la décision implicite de refus découlant du silence gardé par le directeur face à leur demande, recours qui fut rejeté comme non fondé par jugement non appelé du 29 juin 2005 (n° 18192 du rôle).

En date du 17 octobre 2006, les consorts ...-... présentèrent, par le biais de leur mandataire, une nouvelle réclamation devant le directeur contre la seconde série de bulletins de l'impôt pour les années 1986 à 1992, respectivement contre les décomptes émis à la suite desdits bulletins, tous émis en date du 16 mars 2000, en vue de récupérer le « *trop perçu d'intérêts* » d'un montant de 12.550,20.- €.

Cette réclamation resta à son tour sans réponse de la part du directeur.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 13 juillet 2007, les époux ...-... firent introduire un recours en réformation sinon en annulation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1986 à 1992 incluse et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les mêmes années, respectivement les décomptes émis à la suite desdits bulletins, du 16 mars 2000.

A travers un jugement du 10 avril 2008 (n° 23192 du rôle), le tribunal se déclara compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1986 à 1992 incluse et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les mêmes années, respectivement les décomptes émis à la suite desdits

bulletins émis le 16 mars 2000, mais déclara ce recours irrecevable aux motifs essentiellement, d'une part, que le délai de recours à l'encontre desdits bulletins avait valablement couru à partir de leur notification et avait expiré au moment de l'introduction de la réclamation du 17 octobre 2006 et, d'autre part, que les décomptes déferés ne contenaient aucun élément décisionnel propre quant à une obligation du contribuable concerné à l'égard de l'administration fiscale. Le tribunal déclara encore le recours subsidiaire en annulation irrecevable, rejeta la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par les demandeurs et condamna ceux-ci aux frais de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 20 mai 2008, les époux ...-... ont relevé appel de ce jugement du 10 avril 2008 en demandant que, par réformation dudit jugement, la Cour déclare leur recours recevable et fondé, qu'elle retienne que « *la méthode d'imputation, partant la décision implicite d'imputation pratiquée par l'Administration fiscale pour créer artificiellement des intérêts de retard [est] illégale* », qu'elle ordonne en conséquence le remboursement du trop-payé d'intérêts de retard en leur faveur et que la Cour, outre la condamnation de l'Etat aux dépens des deux instances, leur alloue une indemnité de procédure totale de 2.500 €, soit 1.000 € pour la première instance et 1.500 € pour l'instance d'appel.

L'appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de leur appel, les époux ...-... exposent que, suite au jugement prévisé du 8 décembre 1999 et à l'émission des nouveaux bulletins du 16 mars 2000, seul le trop-perçu des cotes d'impôt pour les années en cause leur avait été restitué, mais qu'aucun remboursement du trop-perçu d'intérêts à hauteur de 506.274 LUF, soit 12.550,20 €, n'aurait été opéré en leur faveur.

Les appelants rappellent que le délégué du gouvernement n'avait soulevé aucun moyen de forclusion dans le cadre de leur recours contentieux dirigé contre une décision implicite de refus découlant du silence gardé par le directeur face à leur demande de remise gracieuse et ayant été tranché par le jugement prévisé du 29 juin 2005 qui avait également déclaré leur recours recevable, mais l'avait seulement déclaré non fondé au motif que l'objet réel de leur demande se situerait en dehors du champ de la remise gracieuse. Ils considèrent que leur recours sous analyse contiendrait en substance la même demande que celui toisé par le jugement prévisé du 29 juin 2005, à savoir le remboursement d'un trop-perçu d'intérêts de retard, entraînant que ledit recours, même s'il repose en partie sur d'autres moyens, ne pourrait pas être déclaré irrecevable pour tardiveté dans la mesure où les faits ci-dessus auraient fait « *naître un droit acquis dans le chef de l'administré de continuer la procédure ou pour le moins comme une renonciation de la part de l'Administration de soulever tout moyen de forclusion dans la dite procédure qui n'est par ailleurs que la conséquence et la suite de la première procédure* ».

A titre subsidiaire, les appelants contestent avoir reçu notification des bulletins d'impôt en cause avant l'introduction de leur recours et ils font valoir que la remise en première instance des originaux desdits bulletins par leur mandataire n'établirait pas leur notification en bonne et due forme à une date antérieure et que l'administration resterait en défaut de prouver une date de notification.

Ils affirment également qu'ils auraient toujours critiqué non pas les bulletins d'impôt en soi mais la méthode d'imputation des paiements opérée par « *l'Administration fiscale pour créer artificiellement des prétendus retards* » qui devrait être qualifiée de décision implicite leur faisant grief, même si elle n'a été formalisée par aucun document et partant

jamais été notifiée à leur égard, en sorte qu'aucun délai de recours n'a pu commencer à courir.

Finalement, les appelants font valoir que, contrairement à l'affirmation contenue dans le jugement entrepris, ils se seraient référés à l'article 155 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », tant dans leur recours introduit le 9 juin 2004 que dans le cadre du recours sous analyse, de manière que leur recours porterait « *nécessairement, sinon implicitement contre une décision de recalcul des intérêts de retard de la part du receveur et/ou contre une décision de refus d'une demande en remboursement d'intérêts de retard* », le juge étant appelé, en cas de mauvaise formulation de la demande, à donner leur exacte qualification aux faits.

L'étendue de la saisine du juge administratif est déterminée par l'objet de la demande qui consiste dans le résultat que le plaideur entend obtenir et qui est circonscrit dans le dispositif de la requête introductive d'instance, notamment par rapport aux actes ou décisions critiqués à travers le recours. Ainsi, l'objet du recours se résout nécessairement en une demande en annulation ou en réformation d'un acte administratif déterminé, de manière que l'objet du recours est clairement circonscrit à travers le contenu décisionnel de l'acte déféré au juge.

Or, force est à la Cour de relever en l'espèce qu'à travers le dispositif de la requête introductive d'instance déposée au greffe du tribunal administratif le 13 juillet 2007, les appelants ont demandé au tribunal administratif de « *réformer, sinon annuler les bulletins de l'impôt du 16/03/2000, respectivement le[s] décompte[s] à la suite des bulletins de l'impôt du 16/03/2000* » sans viser d'autres actes explicites ou implicites qu'ils entendraient déférer au tribunal administratif.

Il y a encore lieu de rappeler qu'en l'absence d'intention manifeste contraire, les termes juridiques employés par un professionnel de la postulation sont à appliquer à la lettre, ce plus précisément concernant la nature du recours introduit, ainsi que son objet, tel que cerné à travers la requête introductive d'instance et précisé, le cas échéant, à travers le dispositif du mémoire en réplique (Cour adm. 8 juillet 2008, n° 24114C du rôle, Pas. adm. 2008, V° Procédure contentieuse, n° 264, et autres références y citées).

Or, en l'espèce, si la requête introductive critique certes un recalcul d'intérêts de retard et, sur base de l'affirmation d'une absence de paiements tardifs suite à l'élimination des taxations de revenus, conteste la faculté légale de mettre en compte des intérêts de retard au titre de l'article 155 LIR, elle entend imputer l'élément décisionnel afférent aux bulletins d'impôt et aux décomptes susvisés et défère ainsi à travers son dispositif ces seuls actes au tribunal administratif.

Sur base de ces développements, force est de conclure que les actuels appelants avaient saisi le tribunal administratif exclusivement d'un recours dirigé contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 1986 à 1992 incluse et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les mêmes années, ainsi que contre les décomptes afférents, tous émis le 16 mars 2000.

Quant aux bulletins d'impôt déférés, c'est par une motivation exacte que la Cour fait sienne que le tribunal a déclaré le recours contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 1986 à 1992 incluse et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les mêmes années, tous émis le 16 mars 2000, irrecevable pour tardiveté.

En effet, conformément aux dispositions combinées des §§ 228, 245 et 246 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « Abgabenordnung » (AO), un bulletin doit être contesté obligatoirement par la voie d'une réclamation devant le directeur qui doit être introduite dans un délai de trois mois à partir de la notification valable du bulletin, seule le défaut ou le caractère lacuneux d'une instruction sur les voies de recours sur le bulletin ayant pour effet, au vœu du § 246 (3) AO, d'empêcher le cours de ce délai. Au vu de l'émission des bulletins entrepris en date du 16 mars 2000, le tribunal a valablement constaté que la réclamation introduite le 17 octobre 2006, soit plus de six ans après l'émission desdits bulletins était tardive et que cette tardiveté avait pour effet de rendre le recours contentieux irrecevable dans cette mesure.

Si les appelants ne contestent plus en instance d'appel la présence des instructions sur les voies de recours sur les bulletins d'impôt déférés suite au constat déjà fait par le tribunal, après production des originaux de ces bulletins, qu'au verso de chacun desdits bulletins une instruction concernant les voies de recours prévues a été fournie, ils s'emparent du moyen nouveau, non élevé devant le tribunal, de la contestation de la notification régulière desdits bulletins pour conclure sur cette base au défaut d'expiration du délai de recours à l'égard de ces bulletins.

Cependant, la présomption de notification prévue par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs en vertu de laquelle la notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste, à moins qu'il ne résulte des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire dans le délai prévu, impose au destinataire d'établir l'absence de notification dans le délai présumé. En cas de contestation de la notification du bulletin par le destinataire, il faut qu'il existe des circonstances qui rendent plausible ce défaut. Même si l'administration n'établit pas la remise effective à la poste d'un bulletin, elle peut, par des preuves circonstanciées, établir que l'envoi a été accompli (trib. adm. 12 juillet 2006, n° 20925 du rôle, confirmé par Cour adm. 28 novembre 2006, n° 21765C du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 436).

Or, les appelants ne contestent pas la remise à la poste des bulletins en cause et ne font état d'aucune circonstance de nature à constituer un indice dans le sens que les envois contenant lesdits bulletins ne les auraient pas atteints, de manière que ce moyen est à son tour à rejeter.

Cette conclusion ne se trouve pas affectée par l'argumentation des appelants relative à l'existence d'un droit acquis à la recevabilité de leur recours découlant du jugement prévisé du 29 juin 2005, étant donné que, comme l'indique à juste titre le délégué du gouvernement, ledit jugement relatif à une demande de remise gracieuse est sans aucun lien ou implication par rapport au recours sous analyse lequel est dirigé contre des bulletins d'impôt et des décomptes suivant un régime de recours essentiellement distinct de celui régissant les demandes de remise gracieuse.

Quant aux décomptes lui déférés, c'est à juste titre que le tribunal a décidé qu'un extrait de compte émis par un bureau de recette ne fixe aucune cote d'impôt et ne contient aucun élément décisionnel propre quant à une obligation du contribuable concerné à l'égard de l'administration fiscale, mais se confîne par essence à relater les cotes d'impôt fixées moyennant bulletin d'impôt par le bureau d'imposition et les échéances de paiement résultant de la loi ou, le cas échéant, de décisions du bureau d'imposition. Un tel extrait ne constitue par voie de conséquence ni un bulletin au sens du paragraphe 228 AO, ni une autre décision au sens du paragraphe 237 AO, de sorte qu'un recours contre un extrait de compte est

irrecevable, faute pour celui-ci de constituer une décision soumise au contrôle des juridictions de l'ordre administratif.

Sur base de ces développements, la Cour est amenée à confirmer entièrement les premiers juges en ce qu'ils ont déclaré le recours dont ils étaient saisis et dirigé contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 1986 à 1992 incluse et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les mêmes années, ainsi que contre les décomptes afférents, tous émis le 16 mars 2000, irrecevable.

La Cour constate encore qu'à travers le dispositif de leur requête d'appel, les appelants l'ont saisie d'une demande de « *dire la méthode d'imputation, partant la décision implicite d'imputation pratiquée par l'Administration fiscale pour créer artificiellement des intérêts de retard illégale* » et « *en conséquence, condamner l'Administration à rembourser aux appelants le trop perçu d'intérêts de retard et, le cas échéant, renvoyer le dossier devant l'autorité compétente aux fins de recalcul des intérêts de retard* ».

Aux termes de l'article 41 (2) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *les demandes nouvelles en instance d'appel sont prohibées* ».

Force est de constater que la requête d'appel entend soumettre à la Cour pour la première fois en instance d'appel un acte décisionnel constitué par une décision implicite d'imputation de trop-payés et demander, en premier lieu, le constat d'illégalité de cette décision et, en second lieu, comme conséquence de ce constat, une condamnation au remboursement.

Il résulte de l'analyse faite ci-avant quant à l'objet de la requête introductive de première instance qu'une telle demande est relative à un acte décisionnel différent de ceux ayant fait l'objet du recours introduit devant le tribunal et doit dès lors être qualifiée de demande nouvelle en instance d'appel non soumise à une instance antérieure. Par voie de conséquence, elle doit être déclarée irrecevable.

Il découle de l'ensemble de ces développements que l'appel sous analyse n'est justifié en aucun de ses moyens et qu'il doit être rejeté comme non fondé.

Eu égard à l'issue du litige, il y a lieu de rejeter la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par les appelants.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 20 mai 2008 en la forme,

écarte la demande nouvelle tendant au constat d'illégalité d'une décision implicite d'imputation de trop-payés et à une condamnation de l'Etat au remboursement d'intérêts de retard payés en trop,

au fond, déclare l'appel non justifié et en déboute les appelants,

confirme le jugement entrepris du 10 avril 2008,
rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par les
appelants,
condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 18 décembre 2008 au local ordinaire des audiences de
la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s.MAY

S.DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 18 décembre 2008

Le greffier de la Cour administrative